República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-18066239-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 24 de Febrero de 2022

Referencia: SENTENCIA Expte N°: 48.996-I y su acumulado 48.998-I “LA PATRIA S.R.L S/ Recurso de apelación- - Impuesto a las Ganancias- Salidas No documentadas e Impuesto al Valor Agregado”.

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte N°: 48.996-I y su acumulado 48.998-I “LA PATRIA S.R.L S/ Recurso de apelación- - Impuesto a las Ganancias- Salidas No documentadas e Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martín dijo:

Que a fs. 16/24vta y 69/76 vta. La Patria S.R.L interpone recursos de apelación en los términos del artículo 76 inc. b) de la Ley Nº 11.683 (t.o en 1998 y sus mod.) contra las resoluciones Nº 46/2018 y 45/2018 ambas de fecha 18 de junio de 2018 y dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Tucumán de la A.F.I.P-D.G.I., mediante las cuales se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias- Salidas No Documentadas por los períodos fiscales mayo a agosto 2013; junio a agosto 2014 y junio y julio 2015 y el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales mayo a julio 2013; junio a agosto 2014 y junio 2015; respectivamente, con más sus intereses resarcitorios; aplicándose además en los dos actos administrativos una multa equivalente a tres tantos del impuesto presuntamente evadido, conforme lo dispuesto en el art. 46 de la citada ley .

Expone que el fundamento de las resoluciones apeladas radica en la impugnación de las operaciones respaldadas por las facturas en **concepto de servicios de transporte por parte del proveedor Cooperativa de Trabajo Conar Ltda**, las que de acuerdo a la investigación llevada a cabo son de carácter apócrifo. En este sentido, indica que el ajuste practicado por el Fisco Nacional es improcedente, toda vez que dicho organismo reintegró a través de las resoluciones 585599, 585600, 585273 el Impuesto al Valor Agregado vinculado a las operaciones de exportación, efectuando en consecuencia los controles en los aspectos formales y sustanciales tanto del proveedor como de la realidad de las operaciones. Por otro lado, indica que la nueva condición apoc atribuida por el organismo fiscal al proveedor se relaciona a circunstancias posteriores a la fecha de las operaciones involucradas y a la de los actos administrativos en virtud de los cuales se realizaron los reintegros. Dichos motivos hacen que

considere que los fundamentos invocados por el ente fiscal resulten insuficientes.

Señala a su vez, que mediante las sentencia de fecha 24 de julio de 2017 – agregada a fs. 12/15 y 65/68- el Juzgado Federal I de Tucumán en los autos caratulados "Cooperativa de Trabajo Conar Ltda. C/ A.F.I.P S/ Amparo Expte Nº 16.552/2017, resolvió hacer lugar a la demanda interpuesta por la cooperativa y en consecuencia ordenó levantar la inhabilitación del CUIT y excluir al contribuyente de la base de deudores no confiables; sentencia confirmada por la Cámara Federal de Tucumán el 19 de junio de 2018. En este orden de ideas, afirma que lo dispuesto por la Alzada desarticula los motivos invocados por el Fisco Nacional respecto de la condición de "apócrifo" del proveedor.

Concluye manifestándose respecto de la multa y de los intereses resarcitorios apelados en marras, sosteniendo su improcedencia en función de la inexistencia de la omisión que se le imputa.

Por los motivos expuestos solicita que se revoquen las resoluciones apeladas con expresa imposición de costas. Ofrece prueba documental e informativa. Cita jurisprudencia. Deja planteada la reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 31/43 y 89/97vta. se presenta el Fisco Nacional contestando el traslado deducido en autos.

En primer lugar, rechaza cualquier planteo de nulidad esgrimido por la recurrente respecto a la validez del acto, toda vez que el mismo invoca la normativa legalmente tenida a cuenta para arribar a sus conclusiones, así como los conceptos y montos determinados, mencionando a su vez las circunstancias de hecho que lo motivan.

Posteriormente señala que las resoluciones que aprobaron los reintegros están sujetas a condición resolutoria, por lo que a su entender considera que, si con posterioridad se inicia un proceso de fiscalización o se comprueba la inexistencia o ilegitimidad del crédito, queda sin efecto el reconocimiento oportunamente acordado.

Asimismo, menciona que las cuestiones invocadas por la actora para sostener la realización de las operaciones por parte del proveedor cuestionado responden a meras verificaciones formales que de ninguna manera permitirían acreditar su real existencia.

Finalmente, con relación a la jurisprudencia citada por la recurrente en el marco de un amparo, relativa a la limitación de la CUIT de la Cooperativa, destaca que la misma no incide en el presente procedimiento, puesto que en el caso no se está discutiendo la "existencia" del proveedor apoc, sino sobre cuestiones vinculadas a la falta de capacidad operativa para realizar las operaciones facturadas a La Patria S.R.L, las cuales se consideran inexistentes de acuerdo a la inspección llevada a cabo. En cuanto a las multas aplicadas, manifiesta que la contribuyente actuó en pleno conocimiento de la conducta en que incurría y esta actitud subjetiva es lo que el derecho declara idóneo para acarrear responsabilidad, toda vez que la misma permite advertir una grave contradicción entre libros, registraciones y documentos respecto a los datos que surgen de las declaraciones juradas; derivando ello en una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Por las razones expuestas, solicita que se rechace el recurso interpuesto por la recurrente, confirmando en todas sus partes las resoluciones recurridas, con expresa imposición de costas a la parte actora. Brinda los antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida por la recurrente. Cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal.

III.-Que a fs. 110 la Secretaría General de Asuntos Impositivos procede a acumular al expediente de referencia el que lleva el Nº48.998-I de igual carátula dando cumplimiento a lo ordenado en la sentencia a fs.109 de esta Sala "D".

IV.- Que en el caso de marras, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 173 de la Ley de Procedimiento Tributario – Apertura a Prueba–, a fs. 115 se admite la prueba ofrecida por la recurrente a fs.- 23vta/24 y 75 vta. /76 ptos. 1, 4, y 5, la cual luce agregada a fs. 124/131, 139, 151/159 y 160; declarándose en consecuencia cerrado el período de instrucción a fs. 163. En efecto, mediante la PV-2021-99245680-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D"; poniéndose los autos a alegar en el IF-2021-101055356-APN-VOCXII#TFN; obrando los alegatos de la actora y Fisco Nacional en los IF-2021-101055356-APN-VOCXII#TFN y RE-2021-107102251-APN-SGAI#TFN, respectivamente. Finalmente, en el IF-2022-14049442-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para dictar sentencia

V.- Que ello así, cabe establecer si la resolución apelada en autos referida al Impuesto al Valor Agregado, se ajusta o no a derecho, considerando los agravios -planteados por la actora, respecto a la determinación de oficio practicada.

Que en las presentes actuaciones se realizaron tareas tendientes a verificar las operaciones efectuadas con el proveedor Cooperativa de trabajo Conar Ltda, el cual atento a las irregularidades que presentaba (fs. 256/281 de los antecedentes administrativos) fue declarado como apócrifo, por lo que el ente fiscal impugnó en consecuencia los créditos fiscales computados en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales mayo a julio 2013; junio a agosto 2014 y junio 2015.

Que en este sentido, cabe resaltar que de las verificaciones realizadas durante la inspección se constató que la mayoría de las empresas de fletes circularizadas -entre los que se destacan los propietarios de los dominios que supuestamente realizaban el transporte- negaron haber tenido relaciones comerciales con el proveedor en cuestión; puesto que no firmaron ninguna documentación, tampoco participaron de reuniones ni prestaron el servicio; ello sumado a que el proveedor en cuestión no dispone de empleados ni de rodados a su nombre que se encuentren habilitados para realizar dicha tarea y toda vez que de las declaraciones realizadas surge que el objeto de la cooperativa era la fabricación de briquetas de madera para carbón, no teniendo en consecuencia relación alguna con los conceptos facturados a la fiscalizada y concluyendo de esta forma en la ausencia de elementos que permitan determinar que la Cooperativa de Trabajo Conar Ltda. prestó efectivamente los servicios; desconociéndose así el verdadero responsable de su realización.

Que frente a esta circunstancia, la recurrente sostiene en su defensa que las facturas que instrumentan las operaciones cumplen con la normativa vigente y que ninguna norma impone a su cargo el deber de constatar el cumplimiento que el proveedor de a sus obligaciones fiscales.

Que por lo tanto, si bien es cierto lo manifestado por la recurrente al señalar que el proveedor cuestionado no se encontraba incluido en la Base Apoc al momento de la operación, dicho argumento debe ser rechazado en virtud de que esta circunstancia no implica que posean capacidad operativa para operar; es decir, la sola inclusión por sí misma no constituye el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se le debe agregar las restantes constataciones efectuadas por el personal fiscalizador. En consecuencia, no resulta suficiente el cumplimiento de los recaudos formales sino que también es necesario la consumación del aspecto material referido a la existencia de las operaciones.

Que asimismo cabe advertir que del escrito recursivo interpuesto no surge de manera detallada la relación que la recurrente tenía con el proveedor impugnado, situación que lo perjudica al no ofrecer ni en esta instancia ni durante el proceso administrativo algún contrato o elemento que brinde mayores precisiones acerca de su relación comercial.

Que cabe precisar que la prueba aportada en esta instancia resulta insuficiente a los efectos de desvirtuar el criterio fiscal, toda vez que si bien el proveedor impugnado no posee juicios pendientes y a fs. 65/68, 12/15 y 124/131 luce agregada la sentencia firme del Juzgado Federal II de Tucumán, en donde se resuelve admitir el recurso interpuesto por la cooperativa, dicha disposición no altera lo resuelto en las resoluciones apeladas, debido a que en el caso de autos nunca se cuestionó la existencia del proveedor impugnado, sino la falta de capacidad operativa que este tuvo para realizar las operaciones facturadas a La Patria S.R.L.

Que respecto al circuito de pagos, debe mencionarse que la recurrente abonó los servicios prestados por la Cooperativa de Trabajo Conar Ltda por medio de cheques, los cuales fueron endosados por el apoderado con el sello “p/Conar ltda”; sin identificarse el nombre de responsable alguno y sin identificarse en forma fehaciente que el proveedor apoc haya cobrado efectivamente los cheques que dice la actora.

Por consiguiente, a partir del análisis de la prueba colectada, cabe concluir que la recurrente no aportó elementos de convicción que permitan descalificar las objeciones realizadas por el Fisco Nacional con relación al proveedor impugnado, en particular respecto a la falta de capacidad económica y operativa constatada. Tampoco acercó a la causa, en forma subsidiaria, documentación y/o evidencias que llevaran a demostrar que los servicios fueron efectivamente prestados, que los mismos eran pertinentes y que estaban relacionados con la actividad gravada. Dicha convicción conduce a sostener que la Cooperativa bajo análisis no resultaba hábil para ser generadora de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado en manos de LA PATRIA S.R.L. Teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde confirmar el criterio fiscal adoptado, respecto del citado gravamen, con costas.

VI.- Que a continuación debe tratarse el ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas.

Que el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias establece que “cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo”; mientras que el art. 38 de dicha ley dispone que "no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, b) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos -por su monto, etc,- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”.

Que con relación a la jurisprudencia, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver la causa “Red Hotelera Iberoamericana” del 26/8/2003 señaló: “*18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.*

19) Que lo aseverado se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 254:362; 256:277) o, dicho en otras palabras, ‘las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta

interpretación' (Fallos: 243:204 y su cita, entre otros).

20) Que, en ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la ley 11.683 (artículos 1 y 2 en el t.o. 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica.

21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente).

23) Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria…"

Que en igual sentido se pronunció dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" donde al remitirse al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, sostuvo en su parte pertinente que "....ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....", reiterando dicho criterio en la causa "Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI" de fecha 31 de julio de 2012.

Que a tenor de lo apuntado corresponde valorar los elementos de prueba colectados durante la fiscalización y ante esta instancia, debiendo evaluarse si se ha logrado la efectiva individualización de los beneficiarios.

Que en el caso de marras, la recurrente efectuó el pago por los supuestos servicios prestados por la Cooperativa de Trabajo Conar Ltda por medio de cheques, los cuales fueron endosados por el apoderado con el sello "p/Conar Ltda.,"sin identificarse el nombre de responsable alguno y siendo cobrados por terceros; por lo que no se pudo corroborar en forma fehaciente que el proveedor haya percibido efectivamente las sumas que dice la actora, siendo de esta manera el beneficiario efectivo del pago correspondiente a la operación reflejada un "sujeto" oculto, generando así una salida de fondos no documentada al carecer dicho instrumento de aptitud para individualizar a su verdadero beneficiario.

Que a ello cabe agregar, que de admitirse que el beneficiario se encuentra identificado por el hecho de que una persona física o jurídica figure como perceptor del cheque endosado -distinta a la que emitió la factura-, llevaría a neutralizar la aplicación de la figura de la salida no documentada.

Que por lo tanto, al verificarse el presupuesto que hace a la aplicación del impuesto previsto en el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias, es decir un beneficiario oculto, procede la confirmación de este ajuste, con costas.

VII.- Que resta referirse a las multas aplicadas en las resoluciones apeladas conforme el artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Que el dicho artículo dispone que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco Nacional, será reprimido con una multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

Que en el caso de autos el aspecto objetivo de la norma queda configurado toda vez que la actora computó en sus declaraciones juradas créditos fiscales improcedentes, generando de esta manera un perjuicio fiscal al Fisco Nacional.

Que respecto al elemento subjetivo de la multa, se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. En consecuencia, no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)", Expte. 26.495/06, sentencia del 11/03/08).

Que por lo tanto, teniendo en cuenta que de los antecedentes administrativos se desprende que existe una contradicción entre gastos expuestos en sus estados contables con los datos que surgen de la fiscalización, corresponde tener por configurado el aspecto subjetivo que requiere la norma.

Que asimismo, ha quedado demostrado que la recurrente incorporó en la contabilidad fiscal comprobantes con dos tipos de vicios; recaen sobre operaciones de compras-gastos inexistentes y además no se ha podido establecer, quiénes han sido los verdaderos destinatarios de las erogaciones correspondientes a los servicios que se cancelan.

Ese único accionar, calificado como maniobra en contra del Fisco Nacional, generó dos impactos perfectamente diferenciados pero con idéntico resultado -menor impuesto a favor del Fisco-.

Si bien pueden existir supuestos en que se consagre el uno sin el otro lo real es que la erogación se realizó en favor de quien emitió el comprobante. Entonces la erogación es la consecuencia de un comprobante sin motivación, tanto desde el punto de vista de la naturaleza del gasto como del perceptor del pago. No hay un segundo comportamiento independiente que haga nacer el gravamen del artículo 37, es un desprendimiento de la única operación plasmada en el comprobante viciado, que se concreta en un momento posterior -con el pago- pero el origen es uno solo. El único comprobante incorporado en la determinación del Impuesto a las Ganancias que pretende sustentar una operación inexistente y mediante el cual se reconozca un beneficiario también inexistente es el que resulta motivo de impugnación.

Por ello entiendo que cuando se intenta relacionar este hecho con los encuadres realizados por el juez administrativo a los efectos de aplicar la multa sobre salidas no documentadas, no cabe ninguna duda que las declaraciones juradas inexactas y engañosas u ocultaciones maliciosas, necesarias para tipificar la conducta están concretadas con la incorporación de comprobantes en la determinación del gravamen ajenos a la realidad, en cuanto a su motivación y a su beneficiario. En base a lo expuesto considero que las declaraciones juradas para el pago del impuesto especial del artículo 37, son sólo un requisito formal ajeno a la conducta que se está evaluando a los efectos de la aplicación de sanciones.

Según lo expresado y atento que concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configure la tipificación aplicada, voto por confirmar las multas sobre la determinación del impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- y en el impuesto al valor agregado, con costas.

VIII.- Que finalmente, respecto a los intereses resarcitorios reclamados, debe resaltarse que éstos se ajustan a lo dispuesto en el art. 37 de la ley de rito fiscal, por lo que debido a que la recurrente no formuló agravios sobre los mismos, corresponde su confirmación.

IX.- Que en virtud de los argumentos desarrollados en los considerandos V a IX, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que comparto la solución propiciada por el Dr. Martín en tanto confirma el ajuste en el IVA respecto a la improcedencia del crédito fiscal computado la operatoria con la supuesta proveedora Cooperativa de Trabajo Conar Ltda, considerando conveniente efectuar algunas precisiones adicionales.

Que conforme surge de la resolución apelada y más allá de la existencia invocada respecto de la mentada proveedora, cabe señalar que el objeto de ésta era la fabricación de briquetas de carbón no coincidiendo con los conceptos facturados a la recurrente (servicios de transporte), lo cual torna aplicable la doctrina sentada por la Corte Suprema in re “Stop Car” (sentencia del 21 de agosto de 2013) en cuanto a que constituye una anomalía que da cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas, criterio ya receptado por el voto de esta juzgadora in re “Los Gallegos S.A. “, sentencia de esta Sala “D” del 29 de septiembre de 2017).

En esta línea, los datos colectados durante la fiscalización y plasmados en el acto apelado vislumbran un razonamiento congruente sobre la incapacidad atribuida a Cooperativa de Trabajo Conar Ltda. para desarrollar la actividad facturada, lo cual impide considerarla como generadora genuina de crédito fiscal, extremo que no fue desvirtuado por la actora (cfr. criterio de la CSJN in re: “Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 25 de septiembre de 2015).

Que el Cimero Tribunal se ha expresado in re "Ferretti, Félix Eduardo" (sentencia del 10 de marzo de 2015) respecto a la procedencia del cómputo del crédito fiscal "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles .... Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó".

Que conforme lo expuesto, la actora no ha logrado acreditar que la mentada cooperativa haya sido efectivamente la que prestó el servicio de transporte facturado, por lo que cabe concluir que los agravios expuestos en el recurso, al no encontrar respaldo en probanza fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional (cfr. doctrina del fallo de la CSJN, “Feretti, Félix Eduardo” ya citado y criterio de esta juzgadora in re “Cagnoli S.A. s/recurso de apelación”, Sala “C”, sentencia del 23 de noviembre de 2015, en la cual la suscripta intervino como Vocal Subrogante de la Vocalía de la 8va Nominación, confirmado por la Sala IV de la Alzada el 24 de noviembre de 2016).

Que corresponde destacar que no se trata de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos detectados respecto de la pretendida proveedora, sino que ante las circunstancias constatadas por la fiscalización,

los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarlas y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobarla existencia de las negociaciones (cfr. CNACAF, Sala II, in re “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI”, sentencia del 29/11/2012).

Que he venido sosteniendo que nadie puede invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre operaciones cuya veracidad se encuentra ciertamente dubitada por las inconsistencias e irregularidades detectadas, máxime si tal pretendido beneficio se relaciona con un crédito fiscal que se presenta justificado en una causa cuya real existencia no ha sido debidamente acreditada.

A tenor de lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado en el IVA.

II.- En cuanto a la determinación en concepto de salidas no documentadas, sobre el mentado instituto se ha precisado que fue “adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (fallos: 323:3376). Los elementos necesarios para la configuración del aludido instituto son los siguientes: a) La necesaria existencia de una erogación, es decir una salida de dinero concreta, b) La carencia de documentación de la erogación o que se encuentre documentada con elementos falsos y c) La presunción iuris tantum: ante el indicio de una comprobación de una erogación efectivamente realizada y la ausencia de documentación que la respalde, o que, de existir, se verifiquen en torno a ella vicios insanables se presume la configuración del instituto de salidas no documentadas, la que admite prueba en contrario” (CNACAF, Sala IV, “Barragán Imaz SRL”, sentencia del 25/03/2014).

Que, en el caso concreto, tal como ha quedado expuesto, la actora no aportó elementos probatorios idóneos para acreditar la materialidad de las operaciones cuestionadas, por lo que, frente a ello, resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del Impuesto las Ganancias. En tal sentido, el Cimero Tribunal al resolver la causa “Red Hotelera Iberoamericana”, sentencia del 26/8/2003 (en especial Considerandos 18, 19, 20, 21 y 23 de dicho decisorio), pronunciándose en igual sentido dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI” donde se remite al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, Laura M. Monti, en su parte pertinente, dice que “.... ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....”.

Que el criterio allí fijado ha sido receptado por la suscripta en diversos precedentes, entre otros “Quality Work S.A.”, sentencia del 4 de junio de 2015 y Harengus S.A., sentencia del 26 de diciembre de 2018.

Que a tenor de lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste tratado en este punto.

III.- De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio". En consonancia a ello, la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de intereses. Ante tal consideración, basada en la literalidad de la norma, corresponde confirmar la procedencia de la imposición de intereses resarcitorios (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Ello así y no existiendo agravios contra la forma de cálculo de tales accesorios, procede confirmar la liquidación efectuada en el acto determinativo.

IV.- Que corresponde dar tratamiento a las sanciones aplicadas en las resoluciones determinativas (vide fs. 10/vta. y 62), con sustento en el art. 46 de la ley de rito.

En cuanto a la facultad para imponer multas en concepto de Salidas No Documentadas, en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, antes citados (vide Considerando II de este voto) la falencia de la documentación que respalda la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley N° 11.683.

Que para el pago del tributo en concepto de Salidas no Documentadas para los períodos determinados debe tomarse en consideración lo establecido por la Resolución General N° 893/00 (B.O. 13/10/2000), que prevé la forma y plazo para el pago de este gravamen. Que ello así, en el caso de autos no se ingresó el impuesto correspondiente, como tampoco se presentó el volante de pago, el que según la Nota Externa (AFIP) 8/2007 constituye la comunicación de pago a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683. Dicha norma prevé que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, pudiendo aplicar el Fisco sanciones en concepto de Salidas no Documentadas, tal como surge del correspondiente acto apelado.

Sentado ello, cabe recordar que sobre el art. 46 de la ley de rito, la Sala IV de la Alzada in re “MG Promociones SRL” (sentencia del 9/09/2014) ha dicho que: “... la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.83 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b- un error de la víctima del ilícito; y c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.”

“De manera tal que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco”

“Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño”.

Que en tal sentido, se advierte en el caso concreto que se impugnó el crédito fiscal y se determinó Salidas no Documentadas, ello proveniente de la operatoria con un proveedor signada de diversas inconsistencias expuestas en los actos apelados, advirtiéndose una maniobra de parte de la recurrente tendiente a ocultar su realidad impositiva, lo cual no hubiera sido detectado de no mediar la labor de fiscalización para detectar la situación descripta, constatar que las declaraciones juradas presentadas no correspondían a la realidad y liquidar los gravámenes en su justa medida (cfr. CNACAF, Sala II in re “Rasic Hermanos S.A. c/ Dirección General Impositivas/Recurso Directo de Organismo Externo”, sentencia del 18 de junio de 2020).

En efecto, debe concluirse que se concreta tanto el tipo penal imputado, no correspondiendo dispensa o reencuadre de las sanciones en figura culposa ni tampoco reducción de graduación, encontrándose debidamente justificadas a partir de la reseña de hechos formulada.

V.- Por lo expuesto, corresponde confirmar en todas sus partes los actos apelados.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1º) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2º) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 160.565 (Pesos ciento sesenta mil quinientos sesenta y cinco) equivalente a 24,82 (veinticuatro con 82/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 401.413 (Pesos cuatrocientos un mil cuatrocientos trece) equivalente a 62,06 (sesenta y dos con 6/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, Art. 11 inc c) de la Ley N° 27.541 y modif. y la Acordada N° 28/21 (09/12/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos al Organismo Fiscal y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.24 13:18:20 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.24 13:46:11 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.24 14:32:12 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.24 14:32:13 -03:00